

ソビエトにおける減価償却の諸問題

森 章

- | | |
|------------------|-----------------------------|
| (1) はじめに | (V) 大修繕の問題 |
| (2) 参考資料 | (VI) 未償却の問題 |
| (3) ソビエト減価償却の諸問題 | (VII) 減価償却基金の形成,
管理および利用 |
| (I) 道徳的磨滅の解決 | (4) むすびにかえて |
| (II) 耐用期間の決定 | ——セフ諸国における減価
償却の動向—— |
| (III) 減価償却の計算 | |
| (IV) 償却率の設定 | |

(1) はじめに

周知のように、ソビエトでは固定ファンド(固定資産)の統一再評価が1972年1月1日にコルホーズを含むすべてのホズラスチョート制企業と組織において実施された⁽¹⁾。そして、この統一再評価の結果を基礎にして、1975年1月1日から適用されることになった新しい「ソ連邦国民経済の固定ファンドの減価償却控除率」(以下「1975年償却率」という)が作成され、また、同時に採用されることになった新しい「国民経済における減価償却控除の計画化、算定および利用の方法に関する規程」(以下「1975年規程」という)が制定された⁽²⁾。ところで、ソビエトでは、1960年1月1日と1962年1月1日にそれぞれ実施された国有企業とコルホーズの固定ファンドの統一再評価の結果を基礎にして作成された従来の「ソ連邦国民経済の固定ファンドの減価償却控除率」(以下「1963年償却率」という)と⁽³⁾、同時に制定された従来の「国民経済における減価償却控除の計画化、算定および利用の方法に関する規程」(以下「1963年規程」という)とが⁽⁴⁾、1963年1月1日から1974年末までの12年間それぞれ効力を発揮していた。しかるに、この12年間に、科学技術進歩のもとでの生産の集約化は進展し、

1965年9月の党決議によりいわゆる「新経済制度」が導入され、1967年と69年の価格改訂が実施された。これらの事情は、1972年の固定フォンドの統一再評価の実施を必要とさせると同時に、「1963年償却率」を改訂して「1975年償却率」を作成することと、「1963年規程」を改訂して「1975年規程」を制定することを必要としたのである。

ここに、「1963年償却率」を一層正確にするための決議が1968年9月30日にソ連邦閣僚会議によって採択されると同時に、新償却率の作成と新規程の制定にむけての作業が開始された⁽⁵⁾。この作業の過程では、ソビエトにおける減価償却の理論と制度についての諸問題が多数の論者によって論議された。そこで、本稿は論者たちによって提起された争点を明らかにして、「1975年償却率」の作成と「1975年規程」の制定をめぐるソビエト減価償却の諸問題を究明していくことにする。

- (1) なお翌年の1973年1月1日には、国家予算の資金で運営されている予算施設と機関の固定フォンドに対して統一再評価が実施された。これらの点については、拙稿「ソビエトにおける資産再評価について」(本誌第58巻第5号)参照。
- (2) 拙稿「ソビエトにおける新減価償却率について」(本誌第59巻・1・2号)参照。
- (3) 拙著「ソビエト減価償却論争」(未来社)第4章第3節参照。
- (4) 拙稿「ソビエトにおける減価償却の規程と会計処理について」(本誌第59巻第3・4号)参照。
- (5) ソビエト政府の決議以前にも、価格改訂のため固定フォンドを再び再評価せよというシトニン(B. Ситнин)の見解、また、「1963年規程」は「新経済制度」のもとでは適切でなくなり改訂せよというミトロフエノフ(A. Митрофанов)の見解がすでに示されていた(B. Ситнин, *Хозяйственная реформа и пересмотр оптовых цен на промышленную продукцию. "Коммунист"* No. 14, 1966, стр.45. A. Митрофанов, *Капитальные вложения и реновация основных фондов. "Плановое хозяйство"* No. 6, 1967, стр. 39.)。だが、新償却率の作成と新規程の制定についての具体的な作業の開始とそれについての論議の展開は、決議採択後の70年代初期になってからである。

(2) 参 考 資 料

まず、ソビエト政府が決議を採択した時点から新償却率と新規程が採用された年度までに、公表された減価償却の理論と制度に関する文献、論文、シンポジウムの報告、書評および関連新聞記事の参考資料を整理してみると、以下の

ようである。

- [1] С. Лепа, Б. Келлерман, О некоторых вопросах Финансирования капитальных ремонтов и использования амортизационных отчислений. "Финансы СССР" №.9, 1969.
- [2] В.Ю. Будавей, "Проблемы амортизации в промышленности" 1970.
- [3] Д. Палтерович, О сроках службы и темпах обновления парка промышленного оборудования. "Вопросы экономики" №. 2, 1970.
- [4] М. Завалицин, А. Шор, Об уточнении действующих норм амортизационных отчислений. "Плановое хозяйство" №. 2, 1970.
- [5] В. Будавей, О системе амортизации основных фондов. "Плановое хозяйство" №. 5, 1970.
- [6] М. Фельдман, Амортизация как источник расширенного воспроизводства основных фондов. "финансы СССР" №. 7, 1970.
- [7] Н. Хмелевский, О направлениях и принципах уточнения норм амортизации. "Плановое хозяйство" №. 8, 1970.
- [8] М. Соболев, К вопросу об амортизации основных фондов. "Плановое хозяйство" №. 9, 1970.
- [9] В. Сенчагов, В. Миляев, Совершенствование образования, распределения и использования амортизационного фонда. "Плановое хозяйство" №. 10, 1970.
- [10] "Совершенствование системы амортизации" Редакционная коллегия: В.Ю. Будавей/ответственный редактор/, Н.П. Коновалова, В.К. Сенчагов, 1971.
- [10-a] З.Г. Зангвиль, А.С. Толкачев, Совершенствование норм амортизационных отчислений.
- [10-b] В.Ю. Будавей, Проблемы дальнейшего улучшения амортизации основных фондов.
- [10-c] П.М. Павлов, О соотношении темпов обновления и сроков амортизации основных фондов.
- [10-d] В.А. Воротилов, К вопросу обоснования экономических сроков службы оборудования.
- [10-e] Н.П. Коновалова, Технический прогресс и уровень норм амортизации.
- [10-f] В.К. Сенчагов, В.А. Миляев, Экономические методы обоснования рациональных сроков службы средств труда, целесообразности их замены и использования.
- [10-g] Е.Т. Бирюкова, Амортизация как финансовый источник формирования

фонда развития производства.

- {10-h} Н.Н. Хмелевский, О системе амортизации в зарубежных странах—членах СЭВ.
- {11} Н. Коновалова, Совершенствование системы амортизации. “Вопросы экономики” №. 1, 1971.
- {12} Б. Кругляк, К вопросу переоценки и амортизации основных фондов. “Учет и финансы в колхозах и совхозах” №. 6, 1971.
- {13} В.Будавей, Н. Коновалова, Обновление и амортизация основных фондов. “Вопросы экономики” №. 7, 1971.
- {14} В. Сенчагов, Проблемы амортизации в промышленности. “Финансы СССР” №. 8, 1971.
- {15} А. Вихляев, Амортизационный фонд в условиях полного хозрасчета. “Плановое хозяйство” №. 12, 1971.
- {16} В. Миляев, Регулирование Финансовых результатов от неполной амортизации выбывающих средств труда. “Финансы СССР” №. 3, 1972.
- {17} Н. Посредников, Дискуссионные вопросы учета основных фондов/средств/. “Бухгалтерский учет” №. 3, 1972.
- {18} П. Савичев, Дискуссионные вопросы учета основных фондов/средств/. “Бухгалтерский учет” №. 3, 1972.
- {19} А. Рахлеев, К проблеме амортизационных отчислений. “Плановое хозяйство” №. 3, 1972.
- {20} Ю. Куренков, Д. Палтерович, Сроки службы машин и новые нормы амортизации. “Вопросы экономики” №. 4, 1972.
- {21} Ю. Чичварин, О методах оценки ликвидируемых основных средств. “Бухгалтерский учет” №. 7, 1972.
- {22} Д. Петров, Образование и использование амортизационного фонда и средств на ремонт. “Плановое хозяйство” №. 8, 1972.
- {23} В. Кузнецов, Н. Федорова, Амортизация: сроки службы и нормы. “Вопросы экономики” №.9, 1972.
- {24} А. Баширов, О показателях износа основных фондов. “Вестник статистики” №. 10, 1972.
- {25} В.А. Матвеева, Улучшать учет использования основных производственных фондов. “Бухгалтерский учет” №. 10, 1972.
- {26} В.А. Ржаницы, Еще об учете основных средств. “Бухгалтерский учет” №. 10, 1972.
- {27} Ю.И. Любимцев, “Цикл воспроизводства и амортизация основных фондов”

1973.

- [28] Д. Пильменштейн, О. Менафов, Норма амортизации с учетом фактора морального износа. "Плановое хозяйство" №. 1, 1973.
- [29] Н. Фок, Амортизация и воспроизводство основных фондов в сельском хозяйстве. "Экономические науки" №. 1, 1973.
- [30] В. Захаров, В. Кузнецов, Важные проблемы воспроизводства основных фондов. "Вопросы экономики" №. 2, 1973.
- [31] М. Завалишин, Амортизация и воспроизводство основных фондов. "Плановое хозяйство" №. 3, 1973.
- [32] О.А. Коновалов, О методе определения сроков службы основных средств по моральному износу. "Серия экономическая" №. 4, 1973.
- [33] А.А. Додонов, О некоторых проблемах теории амортизации. "Экономические науки" №. 5, 1973.
- [34] Б.С. Кругляк, Амортизация и ремонт. "Учет и финансы в колхозах и совхозах" №. 6, 1973.
- [35] В.А. Милев, О финансировании капитального ремонта основных фондов. "Финансы СССР" №. 7, 1973.
- [36] В.Кузнецов, Эффективность основных фондов: методы экономической оценки. "Вопросы экономики" №. 11, 1973.
- [37] М. Гелелович, Ж. Попов, К вопросу об образовании и учете износа основных фондов. "Бухгалтерский учет" №. 1, 1974.
- [38] И.Перепечин, Учет выбывающих основных фондов при расширении и реконструкции действующих предприятий. "Плановое хозяйство" №. 1, 1974.
- [39] А.Б. Масальский, К вопросу о начислении и использовании амортизации. "Финансы СССР" №. 4, 1974.
- [40] А. Додонов, Совершенствовать исчисление и учет износа основных средств. "Вестник статистики" №. 8, 1974.
- [41] О. Силецкая, Амортизация и обновление основных фондов вычислительных центров ЦСУ СССР. "Вестник статистики" №. 12, 1974.
- [42] С.Е.Канторер, "Амортизация и сроки службы машин и оборудования в строительстве" 1975.
- [43] С.И. Шульман, Развитие системы амортизации основных фондов. "Бухгалтерский учет, финансы, кредит и статистика" выпуск 6, 1975.
- [44] В.А. Милев, Вопросы оптимизации выбытия основных фондов. "Финансы СССР" №. 3, 1975.
- [45] А.М. Гусейнов, Нормы амортизации на многолетние насаждения несовершен-

- ны. “Учет и финансы в колхозах и совхозах” №. 5, 1975.
- [46] А. Кошута, Л. Розенова, Моральный износ средств труда и ценообразование. “Вопросы экономики” №. 9, 1975.
- [47] В.В. Иванов, Регулирование результатов от досрочного выбытия основных фондов. “Финансы СССР” №. 10, 1975.
- [48] В. Зыза, Ю. Лисицын, Моральный износ основных фондов сельского хозяйства. “Вестник статистики” №. 12, 1975.
- [49] Расчет амортизационных отчислений. “Экономическая газета” июнь 1975, №. 26.

掲出した以上の参考資料⁽¹⁾を通して、多数の論者は、ソビエトの現段階における科学技術進歩のもとでの減価償却は重要な意義をもっているとの共通の認識のうえにたって、「1963年償却率」と「1963年規程」の適用後のそれらの実態を国民経済レベルの観点からまたは個々の企業レベルの観点から実証的に調査・分析し、それにもとづいて自己の見解を提起している。本稿は、実証的資料の部分を割愛し、さしあたって論者たちが異口同音に提起している争点のみをまず取り上げて究明し、ソビエト減価償却の理論と制度についての当面する主要な諸問題を明らかにしていくことにしたい。

(1) 参考資料について若干解説しておきたい。[11], [23], [30] および [36] は、シンポジウムの報告である。このことから70年代初期に四つのシンポジウムが開催されていることを知ることができる。一つは、70年後半にソ連邦 Gosplan 主催によって「1963年償却率」の改訂と新償却率作成の方法論的訓令が科学者と実務家の参加のもとで討議されたシンポジウムである([11]:стр. 152-154.)。このシンポジウムに参加した一部の論者の見解は、後日、「減価償却制度の改善」なる論文集として出版された([10] 参照)。二つは、「固定ファンド、投資および新技術の経済的効率」問題についてのソ連邦科学アカデミー経済部門の科学会議レニングラード支部の「固定ファンドの効率」部によるシンポジウムである。このシンポジウムでは固定ファンドの耐用期間の決定、道徳的磨滅と適確な償却率などが討議された([23]:стр. 153-155.)。三つは、1972年9月末に、先のソ連邦科学アカデミー経済部門の科学会議レニングラード支部と「社会主義生産の経済的効率の向上方法」問題に関するロシア共和国高等中等教育省会議の共催による「技術進歩と固定ファンドの効率」をテーマとしたシンポジウムである。このシンポジウムでは技術進歩のもとでの固定ファンドの耐用期間、更新、拡大再生産のための減価償却基金の利用などが討議された([30]:стр. 148-151.)。四つは、1973年6月末に、レニングラードで開催された「固定ファンドの国民経済的効率とその経済的評価方法」の全連邦科学協議会である。協議

会ではオブチャレンコ《Г. Овчаренко》が1972年と73年の統一資産再評価の結果を報告した([36]: стр. 153.)。

[14]はブダーベイ《В.Ю. Будаев》の文献([2]参照)の論評である。書評をしながら、センチャゴフ《В. Сенчагов》はついでに自己の見解を示している。[49]は新聞記事である。

(3) ソビエト減価償却の諸問題

多数の論者によって争点となった減価償却の理論と制度についての諸問題としては、(Ⅰ)道徳的磨滅の解決、(Ⅱ)耐用期間の決定、(Ⅲ)減価償却の計算、(Ⅳ)償却率の設定、(Ⅴ)大修繕の問題、(Ⅵ)未償却の問題、(Ⅶ)減価償却基金の形成、管理および利用、等を指摘することができる。そこで以下これらの諸問題を順次究明しよう。

(Ⅰ) 道徳的磨滅の解決

「党生活」誌(1955年第11号)に発表されたペルヴーシン《С. Первушин》の論文とソ連邦共産党第20回大会(1956年2月)席上でのブルガーニン報告とによって、社会主義のもとでも固定フォンドの道徳的磨滅が存在することが確認されていらい、道徳的磨滅をどのように解決するかは「1963年償却率」の作成と「1963年規程」の制定をめぐる前回の論争過程では大きな争点の一つであった¹⁾。この争点は前回の論争過程においては次のように解決された。固定フォンドの道徳的磨滅には二つの形態がある。第一形態の道徳的磨滅は同一の性能の労働手段がその生産の労働生産性向上によって生産廉価となって価値低下することであり、この場合には、労働手段は同一の使用価値を維持しながらも自己の価値のみを消失させる。第二形態の道徳的磨滅は全く新しい性能の労働手段の出現によって既存の労働手段の価値を低下させることであり、この場合には、労働手段は価値のみならず自己の使用価値をも消失させる。そこで、道徳的磨滅の第一形態は固定フォンドの再評価による再調達価額の決定のさいに考慮し、第二形態は減価償却期間の短縮と更新用償却率の引き上げによって考慮する、ようにしてそれぞれ解決したのが前回の論争であった²⁾。

では、「1975年償却率」の作成と「1975年規程」の制定をめぐる今回の論議過程では道徳的磨滅の解決の問題はどうであったか。

まず、1970年12月に承認された「現行の減価償却控除率の正確化と減価償却計算のための固定フォンドの分類に関する方法論的訓令」(以下「1970年訓令」という)を解説しているザングビル〈З.Г. Зангвиль〉とトルカチェフ〈А.С. Толкачев〉は、「1970年訓令」では二つの道徳的磨滅の形態の考慮は前回の論争の決着と原則的には同一の解決方法を指示しているとのべ、それに対してとりたてて反対をしていない([10-a]: стр. 14-15.)。ズッザア〈В. Зыза〉とリスイツゥン〈Ю. Лисицын〉も道徳的磨滅の第一形態は固定フォンドの再評価で解決すべきであると言明している([48]: стр. 18.)。また、フメレフスキー〈Н. Хмелевский〉は、償却率を一層正確にするためには、設備の経済的耐用期間の短縮によって道徳的磨滅を考慮してきた権威ある伝統的な考え方は維持されるべきであるとしている([7]: стр. 14.)。さらに、ブダーベイ〈В. Ю. Будавей〉も「1963年償却率」の作成過程で蓄積された経験は今日でも維持されるべきであるという([10-b]: стр. 23.)。こうして、今回の論議では多くの論者は、道徳的磨滅の考慮の基本的方向は前回の論争で決着をみた解決方法を承認しており、その前提にたって次のような見解を展開している。

フメレフスキー〈Н. Хмелевский〉は、現代の技術進歩の水準と道徳的磨滅による固定フォンドの除却とに適應した償却率を作成し、償却率を定期的に(5年または6年の間隔で)改訂すべしという([7]: стр. 14.)。ブダーベイ〈В. Будавей〉とコノバローバ〈Н. Коновалова〉は、道徳的磨滅の第一形態の考慮を固定フォンドの再評価のみに帰することは正しくなく、この問題は労働手段の生産と利用における道徳的磨滅の算定にも注意を払うべきであるとする。そして、生産においては労働手段の生産を廉価とする方法、労働手段の品質の改善、設計期間の短縮等の問題、利用においては生産費における陳腐化した労働手段の部分の算定問題をそれぞれ考慮して、固定フォンドの製造における労働生産性の向上方法に注目する必要があるという([13]: стр. 36.)。一方、道徳的磨滅の第二形態の考慮を労働手段の耐用期間の修正という減価償却政策のみに

帰することはできないと二人の論者はいう。道徳的磨滅は予知できない性格のものであっても、その発生要因をできるだけ明確にし、機械製作業における新しい性能の労働手段の生産能力を基礎にした機械設備の見通しバランスを編成して、その資料をもとに耐用期間を決定する必要がある。道徳的磨滅の第二形態のもとでは、従来の性能の低い労働手段は新しい性能の労働手段と取替えねばならないため、更新テンポの引き上げは固定フォンドの再生産問題と関連をもつというのである ([13]: стр. 37-39.)。こうした考え方にそったうえで、とくに、ブダーベイ《В. Будавей》は、固定フォンドの耐用期間の短縮はその価値の回転の加速化と関連しなくてはならないこと ([5]: стр. 10.)、また、コノバローバ《Н. П. Коновалова》は、償却率のたんなる引き上げであってはならず、引き上げの基礎には固定フォンドの操業度を高めることがなくてはならないこと ([10-e]: стр. 77.) をそれぞれ強調する。ザアバリイシン《М. Завалицин》とシオル《А. Шор》も、固定フォンドの道徳的磨滅を克服する重要な方法は、機械と設備の耐用期間を近い将来における生産の見通しを基礎にして、物理的に完全に磨滅する以前に実際に可能である取替えの時期を解明して決定すること、そして、固定フォンドの集約的な利用を組織的に強めることであると主張している ([4]: стр. 20.)。また、ビフリヤエフ《А. Вихляев》は、道徳的磨滅の第一形態による労働手段の廉価は償却率に直接関係なく、ただ固定フォンドを長期にわたって再評価されない時にのみ生産費に影響し、道徳的磨滅の第二形態による損失は償却率の引き上げによって解決すべきであるが、主観的な減価償却政策による償却率の引き上げは企業の完全ホズラスチョートの強化によって障害であるので、労働手段の価値の客観的な磨滅に基礎をおいた償却率の引き上げをすべきであると主張する ([15]: стр. 57-58.)。

ズッザア《В. Зыза》とリスイツゥン《Ю. Лисицын》は、道徳的磨滅の第一形態は固定フォンドの再評価で解決できるが、問題は道徳的磨滅の第二形態の大きさの算定であるとする。そして、従来の機械を取替えることをよしとする基準は、生きた労働と対象化された労働の削減であると考え、道徳的磨滅の大きさを算定する次の公式を提唱している ([48]: стр. 19.)⁽³⁾。

$$Им = \frac{Дс - Дн}{Дс} \times 100$$

Дс……古い機械の取得、稼働サービスおよび修繕の費用

Дн……新しい機械の取得、稼働サービスおよび修繕の費用

$$Дс = \frac{Вс + Эс \times Тс + Рс \times Кс}{Пс \times Тс}$$

$$Дн = \frac{Вн + Эн \times Тн + Рн \times Кн}{Пн \times Тн}$$

Вс……古い機械の価額, Вн……新しい機械の価額

Эс……古い機械の年間稼働費, Эн……新しい機械の年間稼働費

Тс……古い機械の標準耐用命数, Тн……新しい機械の標準耐用命数

Рс……古い機械の大修繕回数, Рн……新しい機械の大修繕回数

Кс……古い機械の平均大修繕費, Кн……新しい機械の平均大修繕費

Пс……古い機械の時間当りの生産性, Пн……新しい機械の時間当りの生産性

なお、そのほかの道徳的磨滅の解決策の見解としては、償却率を引き上げると同時に更新用償却率に時間的要素を考慮せよというメルキン《Р. Меркин》の見解 ([11]: стр. 153.), 労働手段の耐用期間を短縮するにせよ、その期間は固定フォンドの自己の社会的使用価値を維持している期間つまり社会的労働生産性的手段として機能し活労働と死労働の節約手段となりえる期間と一致すべきであるというザハロフ《В. Захаров》の見解 ([23]: стр. 153.) が、シンポジウムでのそれぞれの発言としてみることができる。

以上が道徳的磨滅の解決方法についての論者たちの主要な見解である。

(1) 拙著「ソビエト減価償却論争」(未来社)第3章第1節参照。

(2) 前掲書 385-388頁。

(3) なお、道徳的磨滅を高度の数学を利用して算定し、固定フォンドの償却率を設定し耐用期間を決定しようとする試みは、ピルメンシュテイン《Д. Пильменштейн》とメナホフ《О. Менафов》の論文 ([28]: стр. 126-129.) とコノバエロフ《О.А. Коновалов》の論文 ([32]: стр. 112-119.) にもみることができる。また、道徳的磨滅と価格形成についてコシクタ《А. Кошута》とボゼノーバ《Л. Розенова》は究明している ([46]: стр. 62-73.)。

(II) 耐用期間の決定

ソビエトではこれまでに固定フォンドの経済的に合理的な耐用期間の決定についてさまざまな見解が存在していた¹⁾。まず、これらの見解を列挙するなら

ば次のようである。1. コンソン (A.C. Консон) やコレガエフ (P.H. Коллегаев) 等による計算法⁽²⁾：これはある特定の機械の「極限」または「最高年数」の耐用期間を複雑な数学を利用して決定する方法であるが、きわめて抽象的で固定ファンドの実際の再生産の条件を考慮されない欠点をもっている。2. 生産物の原価水準を基準とする方法：これは、設備の命数は稼働費と関係があると考え、一定期間設備稼働費は均等であるので生産物の原価水準は均等であるが、ある時期がくると設備稼働費は増大して生産物の原価水準は高くなるとみて、この時期を設備の極限の耐用期間と決定する方法である。この方法は、設備の生産性は徐々に変化し生産物の原価水準に大きく影響しないことが経験によって示されており、よって労働手段の耐用期間の合理的な決定となりえない欠点をもっている。3. 経験的(実験的)方法：これは特定の器具を実験室でその機能が停止するまで利用してみてその耐用期間を決定する方法である。ただし、この方法は固定ファンドとして会計上認められない耐用年数が1年以内の労働用具に適用される。4. 統計的方法：これは固定ファンドの耐用期間についての過去の資料を考慮して将来の耐用期間を決定する方法である。この方法は主として物理的磨滅をもとにして決定される建物と構築物の耐用期間の算定に適用される。5. 鑑定方法：これは固定ファンドの技術状態を専門家によって調査して、その鑑定結果によって耐用期間を決定する方法である。この方法は、1960年、62年、72年、73年の固定ファンドの統一再評価にさいして実施された方法であるが、ともすれば主観的評価にもなりかねないし、道徳的磨滅の第二形態を考慮できない欠点をもっている。6. 大修繕を基準とする方法：これは、設備の命数は大修繕費と関係すると考え、設備を一定の段階にまで運営すると大修繕費は厩大となり大修繕を実施することが非合理となるので、この段階までを耐用期間と決定する方法である。この方法は、大修繕は設備の物理的磨滅を基礎にして実施されるので、道徳的磨滅を考慮しない。8. 機械製作業の技術進歩の見通しを基準とする方法：これは、機械製作業の個々の部門における新しい機械の生産量と技術的に陳腐化した古い機械の取替え量を明らかにした将来の設備見通しバランスを基礎にして、労働手段の耐用期間を決定す

る方法である⁽³⁾。

以上みた固定フォンドの耐用期間の決定方法には、それぞれ長所と短所があるが、採取業(石油、石炭、ガス、鉱石の鉱業)を除いて、ソビエトでは諸条件に照応した適切な上記の耐用期間決定方法のいずれかを適用して、固定フォンドの耐用期間が決定されてきた。

では、今回の論議過程では先の(I)の問題とも密接な関連をもった耐用期間の決定の問題はどうであったか。

まず、「1970年訓令」では、固定フォンドの経済的に合理的な耐用期間は一つに固定フォンドの物理的磨滅(技術的特質と物質的特質にもとづく固定フォンドの耐久性)と二つに操業中の固定フォンドとりわけ機械と設備の道徳的磨滅(部門と生産の技術的新装備の見通し計画と陳腐化設備の取替えおよび近代化)とを考慮して決定されるべきであるという([10-a]: стр. 13-14.)。論者たちはこの訓令の基本的方針にそって豊富な実態資料を分析しつつ次のような諸見解を示している。

ブダーベイ《В. Будавей》とコノパローバ《Н. Коновалова》は、耐用期間(=減価償却期間)の決定には、過去における陳腐化した設備の取替えの実践と将来の計画におけるその起りえるすべての変化に注目しなければならないという。そして、前回の論争過程では1959~65年の時期における技術の再生産の諸条件を配慮して耐用期間を決定したが、それは長期の耐用期間となり設備の更新テンポと一致しなかったので、今回の論議過程では第9次5ヵ年計画に示された生産の集約化の加速度化にそって耐用期間を一層短縮しなければならないと主張する([13]: стр. 38., [10-b]: стр. 28.)。

パプロフ《П.М. Павлов》は、耐用期間の決定(=償却率の決定)には、一方において固定フォンドの実際の回転の長さを計算し、他方において現存労働手段をより生産性ある労働手段と取替える見通しを明らかにする必要があるという。ところで、固定フォンドの実際の回転を決定することは計算された年間の更新用減価償却額と年間に受入れた固定フォンドの価値とを比較することであると、前者が後者を超過する時、減価償却額の一部は貨幣準備金から新し

い労働手段の物的形態への転化が未完了であることを示すので、この場合は新たに受入れた固定フォンドの価値に等しい減価償却額を、反対に後者が前者を超過する時、新しい固定フォンドの価値の一部分は純所得から形成されたことを示すので、この場合は計算された更新用減価償却額を、それぞれとる。そして、こうして得られた金額を年度初めの生産的固定フォンドの在 high で除することによって固定フォンドの年間の回転数を決定せよと主張する ([10-c]: стр. 53.)。

パロティロフ《В.А. Воротилов》は、まず耐用期間を、1.「標準耐用期間」(規程で設定された償却率に基礎をおいた労働手段の生産的機能期間のこと)、2.「實際耐用期間」(労働手段が生産分野に実際に存在する長さ、つまり、生産現場に導入されてから除却されるまでの全期間のこと)、3.「経済耐用期間」(経済的に基礎づけられ償却率作成の基準とならなければならない期間のこと)との三つに分類する(本稿においても、標準耐用期間、實際耐用期間、経済耐用期間という場合、このパロティロフの定義に従っている)。そして、新償却率が作成された当初においては、標準耐用期間と経済耐用期間は一致するが、技術進歩と再生産の諸条件の変化によってやがて両者は不一致となる。實際耐用期間と経済耐用期間の間にも政治経済的要因や主観的要因によって時の経過とともに分離し矛盾が生ずるという。さらに、労働手段の実際の再生産の客観的過程を示す経済耐用期間と経済政策のカテゴリーである労働手段の取替え期間とは区別しなければならないとみる。ところで、機械と設備の経済耐用期間は、機械と設備の稼働過程において労働生産性の向上をもたらす期間、つまり、標準平均的な生産条件を確保する期間でなければならないとし、さらにこの期間を新しい技術として機械と設備が機能する期間(部門平均原価と比較して低い原価を確保する期間)と、平凡な技術として機械と設備が機能する期間(標準的な生産条件を維持する期間)とに区別する。もとより、経済耐用期間は労働手段の物理的磨滅と道徳的磨滅などの諸要因とも関係する。いま機械製作業の技術進歩のテンポが労働手段の物理的命数をうわまわるならば、経済耐用期間を短縮させることができるし、逆の場合ならば、経済耐用期間を労働手段の物理的命数の程度に決定することになる。そこ

で、経済耐用期間の決定は機械製作業の技術進歩の見通しをもとにして従来
の実際耐用期間を修正することによって決定されると主張する ([10-d]: стр.
63-73.)。

コノパローバ 〈Н.П. Коновалова〉は、耐用期間の最小期間(=償却率の上
限)は新しい労働手段の導入と創設によって道徳的磨滅が到来するまでの期間
であり、耐用期間の最大期間(=償却率の下限)は労働手段の物理的命数の期間で
あるとする。そして、技術進歩のテンポと労働手段の物理的命数、新技術と旧
技術との経済的効率の比較、労働手段の取替えと近代化、設備見通しバランス
等についての資料を総合的に考慮して、経済的に合理的な耐用期間を決定する
必要がある。しかし、たんに償却率を引き上げることのみ関心をもってはなら
ず、道徳的磨滅からの損失を避ける主要な方法は生産過程における固定フォ
ンドの操業度を最大限にすることであると主張する ([10-e]: стр. 76-77.)。

なお、シンポジウムにおける耐用期間の決定についての論者たちの発言とし
ては次の諸見解がある。

マルキン 〈А. Маркин〉とバロティロフ 〈Б. Воротилов〉は、経済的に基礎
をもった耐用期間を決定する段階として、1. 全体としての国民経済における
固定フォンドの再生産過程に影響を与える諸要因を概括的に (財源などの制約を
考慮せずに) 把握して固定フォンドの利用期間を計算する (第1段階)、2. その利
用期間を新技術の採用による経済的効率をもとにして修正する (第2段階)、3.
一定の耐用期間をもとにして計画期間の各種労働手段の実際の除却と新しい労
働手段の需要を決定する (第3段階)、4. 生産計画と投資計画との調和、部門間
への投資配分を基礎にして部門間のバランスを考慮する (第4段階)、5. 部門間
のバランス、国民経済発展の総合指標を分析する (第5段階)、6. その結果必要
な場合に第2段階で得た固定フォンドの利用期間を修正する (第6段階) という
六つの段階を提案する ([23]: стр. 153.)。ゲルバウム 〈М. Гельбаум〉とロイタ
マン 〈М. Ройтман〉は、建築資材と建築構造は近年変化しているので、建物の
耐用期間は建物の主要構造要素の耐久性と物理的磨滅とをもとにして決定され
るべきであるという ([23]: стр. 154.)。カメネック 〈Л. Каменецк〉は、例えば、

ソビエトの北部地域では採鉱機の命数は他の地域と比較して短いので、こうした環境や利用条件を考慮して労働手段の耐用期間を決定すべきであるとし、さらに、機械の稼働中の生産物単位当りの原価が最小であることを基準にして耐用期間を決定することを主張する([23]: 154.)。クズネツォフ《В. Кузнецов》とアンドレバ《С. Андреева》は、設備を生産する機械製作業の生産性発展テンポの計画と生産された機械によって遂行される予定作業規模とは計画期間中に除却される設備の命数を決定するとして、設備の耐用期間について発言している([23]: 154.)。マルティノフ《В. Мартынов》は、金属切断機の合目的的な耐用期間の計算のための基礎となる機械の再生産モデルについて、シャディコフ《Е. Садиков》は、修繕の計画化と固定フォンドの実際耐用期間の正確化について、それぞれ発言している([23]: 154-155.)。ゴロベツ《В. Горобец》は、船舶は航行中の安全性を維持するためには修繕はとくに重要である故に、船舶の耐用期間の計算には船舶の修繕費と再調達価額との対比を考慮しなければならないと発言している([23]: 155.)。

以上が耐用期間の決定についての論者たちの主要な見解である⁽⁴⁾。

- (1) А.А. Аракелян, В.А. Воротилов, Л.М. Кантор, П.М. Павлов, Воспроизводство основных фондов в СССР. 1970. стр. 207-215.
- (2) この計算法は、А.С. Консон, Экономика ремонта машин. 1960. と Р.Н. Колегаев, Определение наивыгоднейших сроков службы машин. 1963. の二つの書物で展開された。
- (3) 例えば、いま当該工業部門に 20 万台の設備が現存し、この種の設備が見通しバランスによって年間 2 万台生産され、そのうち 1 万台(生産量の 50%) が当該工業部門の拡張のために、残りの 1 万台(現存設備の 5%) が現存設備との取替えのために、それぞれむけられたとすると、この場合この種の設備の耐用期間は 20 年となる。
- (4) 固定フォンドの耐用期間の決定についての今回の論議過程では、Палтерович《Д. Палтерович》は、ソビエトと資本主義諸国(アメリカ、イギリス、日本、スウェーデン等)の重工業部門における設備の耐用期間の実態分析と比較検討をおこなっており([3]: 62-74.)、また、Куренков《Ю. Куренков》とПалтерович《Д. Палтерович》は、ソ連邦科学アカデミー経済研究所と共同で軽繊維機械製作業の同盟科学研究所が作成した織機と紡績機の合理的な耐用期間の決定のための経済数学モデルを解説している([20]: 59-68.)。

(III) 減価償却の計算

今回の論議過程では減価償却の計算に関する問題はどうかであったか。以下、その主要な問題を考察しよう。

(A) 基礎価額について：減価償却計算のための固定フォンドの基礎価額を取得価額(原価)とするかまたは再調達価額(時価)とするかは、前回の論争過程では争点の一つであった。結論としてはこの問題は、会計実践においては、1963年からは既存の固定フォンドには1960年と62年の統一再評価によって得られた再調達価額を、統一再評価後に導入・創設された固定フォンドにはその時点の取得価額を、それぞれ減価償却計算の基礎価額とすることとし、「1963年規程」(第15条)においては、固定フォンドの償却計算の基礎価額をバランス価額という用語で表現し、バランス価額は統一再評価をうけた固定フォンドにとってはその再調達価額を、統一再評価後に獲得した固定フォンドにとってはその取得価額を、それぞれ意味することとして、解決したのである⁽¹⁾。

この決着は理論上においては妥協であり、現在においても「減価償却控除は、固定フォンドの取得価額から、または、再調達価額からなされるのかという問題は、……ソビエトの経済学者たちの間には統一した見解はない」⁽²⁾といわれている。

にもかかわらず、今回の論議過程においては、減価償却計算の基礎価額は争点になっておらず、論者の見解はみあたらない。従って、この問題は前回の論争の決着をそのまま踏襲していると考えられる。事実、会計実践上においては、1972年の統一再評価によって得られた固定フォンドの再調達価額を1975年からは減価償却計算のための基礎価額とすることになったのである⁽³⁾。

(1) 拙著「ソビエト減価償却論争」(未来社) 384頁。

(2) А.А. Аракелян, В.А. Воротилов, Л.М. Кантор, П.М. Павлов, Воспроизводство основных Фондов СССР. 1970. стр. 231.

(3) Совершенствовать бухгалтерский учет основных фондов. "Бухгалтерский учет" No. 6, 1974, стр. 5-6.

(B) 減価償却の計算方法について：ソビエトでは、減価償却控除は固定フ

フォンドの種類・グループ別のバランス価額に対する百分率で設定された所与の差別償却率をもとにして毎月算定される(「1963年規程」第32条)。この計算方法は固定フォンドの価値を耐用期間に均等に配分する定額法であり、それは革命前から今日まで鉱業の固定フォンド、自動車や電車などを例外として(「1963年規程」第32条1, 2, 3項)広く採用されてきた⁽⁴⁾。

ところが、今回の論議過程では前回の論争過程ではみられなかったところのソビエト経済への加速償却法の導入をめぐる若干の論者が見解を表明している。そこで次にこの点について考察しよう。

加速償却法の適用を研究する必要があると積極的に提言するブダーベイ《В. Будавей》は、加速償却には、1. 定額法と比較して固定フォンドの価値の回転を早め、追加の経済的效果(利潤)をもたらす、2. この経済的效果は労働手段の耐用期間の前半に発生し後半には消滅する、3. この経済的效果は労働手段の更新が集中的に実施されている時に増大する、4. 更新用減価償却基金は絶対的にも相対的にも増大し、この基金によって導入される固定フォンドの規模を増加させる、5. 道徳的磨滅のために耐用期間前に取替えられる機械・設備の未償却による損失は、定額法のもとでよりも小さい、という長所をもつと指摘し、また、修繕費が増大する耐用期間末に更新用減価償却控除が減少することは、労働手段の更新を刺激させると考える。そこで、加速償却法は定額法のもとでよりも、道徳的磨滅をこうむった労働手段を適時に取替え、同時にその取替えのための資金を確保して、固定フォンドの増加テンポを早めると主張する。一方で、ブダーベイ《В. Будавей》は、加速償却法の欠点として、1. 定額法よりも計算が複雑であること、2. 労働手段の価値をその耐用期間末までに完全に償却できないこと、3. もし加速償却法を採用するとなると企業にとって償却計算のための償却率の量が厩大になること等を指摘するが、この困難は経験の蓄積によって克服できるとみる。そして、加速償却法をソビエト経済へ導入する目的は、生産の技術的基礎の更新を刺激することにあると強調する(〔2〕: стр. 45-48., 〔5〕: стр. 14-16., 〔10-b〕: стр. 38-39.)。

道徳的磨滅を克服する積極的方法こそ加速償却法の採用であるというフメレ

フスキー《Н. Хмелевский》は次のように主張する。固定フォンドの初期の利用年度に固定フォンドの価値の大部分を償却することになる加速償却法は、道徳的磨滅の発生前に固定フォンドを消却し、補填基金を完全に確保することになり、このことは、1. 標準耐用期間末に増大する修繕費を減少させる、2. 補填過程を効率の低い修繕経営から効率の高い新しい機械と設備の生産分野へ移動させる、3. 道徳的に陳腐化した機械と設備の未償却(損失)を最少限にする、4. 龐大な作業で多くの費用を要する将来の固定フォンドの統一再評価を必要としなくなる、という利点をもつという。そして、加速償却法を採用するには、個々の企業における綿密な研究と実験をもとにして、工業の個々の部門におけるその効率を明らかにする必要があると提言する ([7]: стр. 15-17.)。

クルグリヤク《Б. Кругляк》は、固定フォンドのうちとくにその積極的部分(機械と設備)の技術進歩をおさえるのが定額法の欠点であるとし、資本主義諸国で採用されている級数通減法、定率法および2倍定率法の三つの加速償却法の計算例を解説し、紹介している ([12]: стр. 23.)。ザアバリイシン《М. Завалишин》とシオル《А. Шор》は、減価償却計算のための固定フォンドの基礎価額を残存価額(取得価額-磨滅額)とすること提案している。漸次減少する残存価額に対して所与の償却率を乗じて償却額を計算することは加速償却法と関係するので、注目値すると主張している ([4]: стр. 21.)。また、ソボレフ《М. Соболев》は、機械を部分的にも再生しえない修繕維持費が増大する機械の耐用期間末期に更新用減価償却額を減少させ、修繕維持費が減少する機械の耐用期間初期に更新用減価償却額を増大させるところの加速償却法はきわめて合理的であると主張する ([8]: стр. 81.)。センチャゴフ《В. Сенчагов》とミリヤエフ《В. Милляев》は、設備の利用初期に取得価額の大部分を償却し、未償却の損失を取り除き、前払い資金を早期に回収する加速償却法は、ソビエト経済においても適用できるという。しかしこの場合、陳腐化した設備を取替えることが経済的效果をあげる部門にのみ加速償却法を適用する必要があると主張する ([9]: стр. 21.)。

以上の諸見解はいずれも加速償却法を支持しているが、ビフリヤエフ《А.

Вихляев》は、減価償却計算の目的は生産物へ移転した労働手段の価値の補填であり、それは社会主義のもとでの価値法則とホズラスチョートの諸関係を反映した一形態である以上、加速償却法の採用はホズラスチョートの原則を乱すと主張して、加速償却法に反対している ([15]: стр. 56.)⁽²⁾。

- (1) 拙稿「ソビエトにおける減価償却の規程と会計処理について」(本誌第59巻第3・4号)参照。
- (2) ソビエトと資本主義諸国の設備の耐用期間を比較検討したバルテロヴィチ《Д. Палтерович》は、資本主義のもとでの加速償却法は企業にとって利潤隠蔽に役立つ反面、設備を急速に更新させて技術進歩を加速化し生産の効率を高めている点も指摘している。そして、この点を社会主義の場合でも考慮すべきであるという ([3]: стр. 70.)。なお、ソビエトにおける資本主義のもとでの加速償却批判は、近年、エフイモバ《В.В. Ефимова》とアフアナシェフ《С.Л. Афанасьев》によっておこなわれている。この点については、拙稿「ソビエトにおける資本主義減価償却研究」(本誌第59巻第5・6号)参照。

(C) 固定フォンドの磨滅の計算について:「1963年規程」(第43条)によると、固定フォンド(住宅を除く)の磨滅の計算はまず固定フォンドのバランス価額と所与の更新用と大修繕用のそれぞれの償却率にもとづいて減価償却額を計算し、ついでその額だけ定款基金を減少させて固定フォンドの磨滅勘定に記帳する。そのさい実施をみた大修繕費額だけ定款基金を増大させて固定フォンドの磨滅額を減少させる。このため、固定フォンドの磨滅の計算は、固定フォンドの更新部分の減価償却額と大修繕部分の減価償却額とをそれぞれ別々に算定することになる⁽¹⁾。

こうした固定フォンドの磨滅の計算について今回の論議過程では次のような見解がよせられた。

まず、ダドノフ《А. Додонов》は、更新用と大修繕用の二つの部分に区別して固定フォンドの磨滅を計算することは、大修繕は固定資産の磨滅を取り除き固定資産の残存価額(取得価額から磨滅額を差し引いたもの)を増大させるという考えに立脚しているが、およそ大修繕も経常修繕とともに修繕とは固定資産のもつ標準的機能をその完全な磨損の時期まで維持させることにすぎず、固定資産の取得価額にも残存価額にも何んら影響を与えないと強調し、更新部分の磨滅の計算を正確にするためにも、大修繕部分の固定資産の磨滅の計算を改善する

必要があると主張する ([40]: стр. 9-13.)。マサルスキー《А.Б. Масальский》は、固定フォンドの磨滅額は実施された大修理費を除いて更新用に控除された償却額をもとにして決定すると規定した「1963年規程」は、固定フォンドの磨滅の計算を複雑にしており、このため、計算を簡単にする目的で更新償却額のみで磨滅を計算する方法を採用すべきであると主張する ([39]: стр. 47.)。さらに、同様な主旨から、ポスレドニコフ《Н. Посредников》([17]: стр. 40.)、ゲレロビッチ《М. Гелелович》とポポフ《Ж. Попов》([37]: стр. 66.) およびルジャニッツィン《В.А. Ржаницын》([26]: стр. 58.)は、固定資産の磨滅は更新用償却率のみで算定することが経済的に合理的であると主張している⁽²⁾。

以上の諸見解に対して、バシロフ《А. Баширов》は、固定フォンドの磨滅額を更新用と大修理用に区別して計算する方法は更新用と大修理用のそれぞれの磨滅額を正確に算定するので、この方法を十分に活用する必要があると反論している ([24]: стр. 64.)。

ところで、1975年1月1日からは固定フォンドの磨滅は更新用償却率のみで算定されることになり、磨滅の大きさを実施された大修理費用額だけ減少させる必要はなくなったのである⁽³⁾。

(1) 拙稿「ソビエトにおける減価償却の規程と会計処理について」(本誌第59巻第3・4号)参照。

(2) ルジャニッツィンは、「1963年規程」の第10条で住宅については大修理用減価償却控除のみを実施することを規定し、第44条で住宅の磨滅額については更新用率と大修理用率をもとにして算定することを規定している、住宅の減価償却と磨滅の計算方法も検討して改善することを提案している ([26]: стр. 59-60.)。

(3) Совершенствовать бухгалтерский учет основных фондов. “Бухгалтерский учет” No. 6, 1974, стр. 6. М.А. Завалишин, А.М. Шор, Новые нормы амортизации и их народнохозяйственное значение. “Бухгалтерский учет” No. 9, 1974, стр. 46.

(D) 減価償却計算の期間について：ソビエトでは、「ソ連邦国民経済の固定フォンドの減価償却控除率」一覧表で規定された耐用期間がたとえ経過しても、「1963年規程」の第37条によって、当該の固定フォンド(石油、天然ガスの抗井を除く)を実際に利用しており除却することがないならば、当該の固定フォンド

ドの更新用と大修繕用の減価償却は中止されることなく継続して計算することになっている⁽¹¹⁾。

今回の論議過程ではこの問題に関して以下のような見解が示された。

まず、ブダーベイ《В. Будавей》は、労働手段の実際の耐用期間を反映した償却率の設定が可能となってきた条件のもとでは、標準耐用期間の経過後には、固定フォンドの個々の客体の更新用減価償却控除は中止し、大修繕用減価償却控除は従来通り維持する、という規程をつくるべきであると主張する ([5]: стр. 21., [10-b]: стр. 43.)。このことについてはコノパェローパェも賛成している ([13]: стр. 41.)。そしてさらに、ブターベイ《В. Будавей》は、石油と天然ガスの抗井については、更新用減価償却計算がその平均的な標準耐用期間に関係なく 15 年にわたって、大修繕用減価償却計算がその全耐用期間にわたって、それぞれ実施されるという方法 (「1963 年規程」第 37 条に規定されている方法) を、他の種類の固定フォンドにも広く適用されることが望ましいという ([5]: стр. 20.)。フメレフスキー《Н. Хмелевский》も、規定された標準耐用期間の経過後には、更新用減価償却控除は中止し、大修繕用減価償却控除は全耐用期間にわたって実施すべきであると主張する ([7]: стр. 17.)。「1970 年訓令」を解説するザングビィル《З.Г. Зангвиль》とトルカチェフ《А.С. Толкачев》は、新規規程を作成するさいには「1963 年規程」の第 37 条を改訂する必要があるとのべている ([10-a]: стр. 19.)。ミリヤエフ《В. Милляев》は、所与の償却率にもとづいて規定された耐用期間の経過後に利用されている労働手段に対して減価償却計算を実施することは、除却固定フォンドの価値補填に必要である以上のヨリ大きな資金を減価償却基金に蓄積させるし、生産物原価を人為的に引き上げることになると主張し、減価償却控除額と規定された標準耐用期間とを一致させる目的から、実際の耐用期間が標準の耐用期間を越えるような労働手段の減価償却計算は中止すべきであると提案する ([16]: стр. 29.)。

以上の諸見解に対して、バシロフ《А. Баширов》は、規定された耐用期間を経過した固定フォンドに対する減価償却計算を中止すれば、固定フォンドの助けによって生産物が生産されているのに、個々の種類の生産物の原価に減価償

却費が存在しないことになるとし、ブダーベイ (В. Будавей) らの提案を受け入れることはできないと主張する ([24]: стр. 66-67.)⁽²⁾。

また、マサルスキー (А.Б. Масальский) は、規定された耐用期間後の減価償却計算を中止すべきかまたは継続すべきかというような問題提起は誤りであるという。問題は固定フォンドの取得価額が製造された生産物または提供されたサービスへ完全に移転した後の更新用減価償却計算の中止でなければならない、と主張する ([39]: стр. 45.)。ザバリイシン (М. Завалишин) も、新償却率の設定と同時に一定の実験をしたのちに、固定フォンドの個々の種類の減価償却計算は、その取得価額を新たに創造された生産物または提供されたサービスに完全に移転させた後に中止することがよい、と主張する ([31]: стр. 109.)。

ところで、今回の論議過程では、規定された減価償却期間満了後は減価償却計算を中止するか継続するかの問題は未解決となり、今後の研究課題として残されることになった⁽³⁾。

以上が減価償却の計算に関する問題についての論者たちの主要な見解である⁽⁴⁾。

(1) 拙稿「ソビエトにおける減価償却の規程と会計処理について」(本誌第59巻第3・4号)参照。
法規で規定された耐用期間つまり標準耐用期間を経過しても、固定フォンドが実際に利用されているかぎり、更新用減価償却計算を継続するということは、ソビエトではいわゆる簿外資産の存在を認めないことを意味していると思われる。しかしこの場合、累積減価償却額が固定フォンドの取得価額以上になるのか、標準耐用期間末に改めて固定フォンドの取得価額を再評価するのか等については、いまのところ資料不足のため不明である。

(2) バシロフの論文によると、ブダーベイの見解を支持している論者として、プロテール (С.Г. Плотель) (Методика расчета новых норм амортизации на буровое оборудование для глубокого бурения, Сборник трудов ВНИИБТ «Бурение глубоких скважин», выпуск II, 1963, стр. 97.), ストロヤコフスカヤ (В. Строяковская) (Усилить контроль за использованием основных фондов. «Финансы СССР» №. 3, 1965, стр. 47.) をあげている ([24]: стр. 65.)。

(3) М.А. Завалишин, А.М. Шор, Новые нормы амортизации и их народнохозяйственное значение. «Бухгалтерский учет» №. 9, 1974, стр. 47.

(4) なお、「1963年規程」の第9条は、企業と組織が予備として所有している運送手段と設備に対しては更新用減価償却控除のみがなされると規定し、運送手段と設備以外の他の固定フォ

ドを予備として所有している場合には、その固定ファンドに対して減価償却控除はなされないのである。ところで、バイネル《М. Вайнер》は、シンポジウムにおいて、時々利用されない時期にあり農業用機械を償却控除することは非合理であり、こうした農業用機械を予備と考えて償却控除をしないことが合理的であると発言している（〔11〕：стр. 154.）。

(IV) 償却率の設定

今回の論議過程では減価償却控除率に関する問題はどうであったか。以下、その主要な問題を考察しよう。

(A) 償却率の差別化について：「1963年償却率」は約1100グループに分類された固定ファンドに対して設定されたグループ・種類別の差別償却率であった。よって、更新用償却率と大修理用償却率を一緒にした総率は約1100（正確には1092）の数の率が1963年の「ソ連邦国民経済の減価償却控除率一覧表」に掲示されていた。そして、その後の12年間に新たに追加設定された率を含めて、1974年末までには約1200の総率が適用されていた⁽¹⁾。

今回の論議過程ではこの問題に関して以下のような見解が示された。

ザングビール《З.Г. Зангвиль》とトルカチェフ《А.С. Толкачев》は、ほぼ同一の耐用期間と大修理の条件をもつ固定ファンドを同種グループ別に分類しそれに対して償却率を設定すべきであるが、最近の技術進歩と関連して新しい機械・設備が出現し生産の技術的基礎構造にも変化がみられるので、償却計算のための固定ファンドの分類をより詳細に差別化して償却率の数を拡大する必要があるという。そして、試案として、固定ファンドを1309グループ（内訳—建物31，構築物207，伝達装置34，機械と設備870，運送手段131，その他36）に分類することを推薦している（〔10-a〕：стр. 17-18.）。ザアバリイシン《М. Завалищин》とシオル《А. Шор》は、新しい機械と設備の出現は償却率を拡大することになるとしても、償却計算の業務を複雑にしない程度に償却率の数を拡大すべきであること、また、比較的短い耐用期間をもつ若干の機械と設備を固定ファンドの範疇から除外すべきであることを主張する（〔4〕：стр. 18-19.）。フメレフスキー《Н. Хмелевский》は、新しい固定ファンドの出現を固定ファンドの分類をより詳細に差別化して考慮するとしても、総率の数を600—700以下になるように

すべきであって、「1963年償却率」の場合のように一挙に2—2.5倍にも数を拡大してはならないと主張する〔(7): стр. 21.〕。ブダーベイ《В. Будавей》とコノバローバ《Н. Коновалова》は、今日個々の企業レベルでは償却計算のために100—150の率を実際に利用しているが、償却率の数は償却計算の便宜を考えて決定すること、また、固定フォンドの分類にさいしては、とくに自動管理制度の発展と関連して無線電子工学設備と電子計算機とを区分することを提案する〔(13): стр. 41.〕。なお、モナホフ《Н. Монахов》は、現行の伝達装置の分類は不合理であり改善することを提唱している〔(11): стр. 154.〕。

ところで、「1975年償却率」は約1800(正確には1772)の数で設定され、構築物については164から254に、動力機と設備については19から40に、作業機と設備については668から1128に、それぞれ償却率の数は拡大した⁽²⁾。

(1) 拙著「ソビエト減価償却論争」(未来社) 376頁と付録参照。М. Завалищин, А. Масальский, Новые единые нормы амортизационных отчислений. “Плановое хозяйство” No. 11, 1974, стр. 60.

(2) М. Завалищин, А. Масальский, Там же, стр. 60. В.А. Миляев, В.С. Павлов, В.К. Сенчагов, Новые нормы амортизации и их влияние на условия воспроизводства основных фондов. “Финансы СССР” No. 9, 1975, стр. 35.

(B) 修正係数について:「1963年規程」によれば、「ソ連邦国民経済の固定フォンドの減価償却控除率」一覧表に表示された償却率はすべての企業と組織にとって統一された単一の率であり、その採用を義務づけ任意に修正することはできない(第4条)。しかし、大修繕用償却率は個々の生産の特徴、設備の運営方式、自然や環境の条件に応じて適切な修正係数によって修正することはできる(第8条)⁽¹⁾。

今回の論議過程ではとくに修正係数の問題に関して若干の意見が表明された。

ザングビール《З.Г. Зангвиль》とトルカチェフ《А.С. Толкачев》は、自然条件などの差異により高い磨損をひきおこす設備や特殊な運営をする労働手段の統一償却に対して修正係数を設定すべきであるという〔(10-a): стр. 18.〕。ブダ

ーベイ《В. Будавей》とコノバローバ《Н. Коновалова》は、大修繕用償却率のみならず、更新用償却率に対しても修正係数を設定する必要がある、それによって、技術の価値回転を早め、技術の道徳的磨滅からの損失を減少させる実質的要因である労働手段の利用を改善させることになる⁽⁵⁾ (стр. 13-14., [10-b] : стр. 31., [13] : стр. 40.)。フメレフスキー《Н. Хмелевский》は、償却率は総体として単一性を維持しなければならないが、個々の部門と個々の企業における生産条件、固定フォンドの運営方式に応じて、償却率を修正する最大限と最小限とを固定フォンドの各グループ別に設定する必要があると提案する⁽⁷⁾ (стр. 20.)。マサルスキー《А.Б. Масальский》は、修正係数は固定フォンドの利用とその耐用期間とがきわめて密接な関係のある固定フォンド (自動車、鉄道車輛、飛行機モーター、内燃機関、掘削機など) の種類に対して設定されることが望ましいと主張する⁽³⁹⁾ (стр. 106-107.)。

ところで、「1975年償却率」では修正係数の数はこれまでの280から350に増大し、その多くは大修繕用償却率に対して設定されたが、中央アジア、チュメニ、トムスク、サハリンの石油工業企業における抗井設備と噴油・圧搾付属品、きびしい環境のもとにある鉛版製造用設備、オフセット版や凹版印刷設備、特殊種類の軽自動車に対しては更新用償却率にも修正係数が設定された⁽²⁾。

- (1) 拙稿「ソビエトにおける減価償却の規程と会計処理について」(本誌第59巻第3・4号)参照。
- (2) В.А. Миляев, В.С. Павлов, В.К. Сенчагов, Новые нормы амортизации и их влияние на условия воспроизводства основных фондов. "Финансы СССР" No. 9, 1975, стр. 35-36. М. Завалицин, А. Масальский, Новые единые нормы амортизационных отчислений. "Плановое хозяйство" No. 11, 1974, стр. 61.

(C) 「世紀的」構築物の償却率について: 「1963年償却率」ではいわゆる「世紀的」構築物に対して最高耐用年数1000年を限度と決定し、更新用償却率0.1%を設定した。このため、地下鉄隧道には0.1% (耐用期間1000年)、地下鉄駅には0.2% (耐用期間500年)、運河には0.65% (耐用期間約158年) 等の更新用償却率がそれぞれ設定された⁽¹⁾。

今回の論議過程では世紀的構築物に更新用償却率を設定すべきか否かに関し

て諸見解が表明された。

まず、ザアバリイシン《М. Завалищин》とシオル《А. Шор》は、世紀的構築物については必要な補填基金の確保およびその磨滅、生産費、生産物とサービスの原価の正確な計算のために減価償却計算を実施する必要があるとのべ、その場合、世紀的構築物の実際の命数に関係なくこれまでよりも短期の償却計算期間（例えば、構築物の価値を検分可能な期間である70—100年という期間）を設定する必要があると主張する（〔4〕：стр. 19.,〔31〕：стр. 106.）。マサルスキー《А.Б. Масальский》も、世紀的構築物の更新用償却計算を中止することはそれによって生産された生産物または提供されたサービスの原価の実際の大きさを乱すことになるので、明らかに長期に規定されている現行の耐用期間をいちじるしく短縮するにしても、世紀的構築物の更新用償却計算を実施すべきであると強調する。そして、これらの客体の永久性を認めることは社会主義社会における技術進歩を否定することにもなるという（〔39〕：стр. 45.）。また、モナホフ《Н. Монахов》は、すべての労働手段は更新される必要がある以上、世紀的構築物にも更新用償却計算を実施する必要があると、シンポジウムで発言している（〔11〕：стр. 154.）。

以上の諸見解に対して、ブダーベイ《В. Будавей》とコノバエローバ《Н. Коновалова》は、世紀的構築物に対する更新用償却計算を実施する必要はないとつぎのように主張する。きわめて長期間にわたる固定フォンドの価値補填は経済的意義をもたない。原則として、世紀的構築物は完全には再生産されることはない。その標準的な運営を維持するためには修繕業務だけが必要である。しかも、長期の耐用命数後には、こうした構築物は不用となって取り除かれるか、あるいは、根本的な再建をうけるかになる（例えば、運河の幅を拡張したり深度を深くしたり、ダムやトンネルを補強したりする）。そこで、計算された更新用減価償却額は構築物の更新目的のために利用されず蓄積基金の一部にすぎなくなる。よって、このような場合、更新用償却計算は実施する必要はないし、ただ世紀的構築物の修繕費のみをこれらの生産物とサービスの価値で考慮すればよいと主張する（〔13〕：стр. 39-40.）。また、イゾシモフ《А. Изосимов》も、

運輸鉄道業における固定フンドの価値移転の特徴を強調しつつ、世紀的構築物については更新用償却率を設定する必要はなく、大修繕用償却率のみ設定する必要があると、シンポジウムで発言している ([11]: стр. 154.)。

(1) 拙著「ソビエト減価償却論争」(未来社) 163 頁, 171 頁, 250 頁, 380 頁参照。

(D) 家畜, 住宅, 多年生樹木の償却率について: 今回の論議過程では, 家畜, 住宅, 多年生樹木のような特殊な種類の固定フンドに対する償却率の設定に関して若干の見解が示された。

「1963 年 規程」によれば, 畜産用家畜と若い家畜または肥育中の家畜は減価償却計算の対象とはならない(第 1 条, 第 3 条)。よってそれ以外の使役家畜のみが償却資産となる^[1]。ところが, ハルトウリン《В. Халтурин》は畜産用家畜も償却資産とすべきであると, シンポジウムで発言している ([11]: стр. 154.)。

「1963 年 規程」によれば, 住宅については, 更新用減価償却をせず大修繕用減価償却のみ実施すること(第 10 条), ただし住宅の磨滅額を計算上把握するために, 大修繕用償却率と共に更新用償却率も活用して住宅の磨滅額を算定すること(第 44 条)になっている^[2]。

ところで, ザアパリイシン《М. Завалищин》とシオル《А. Шор》は, 住宅の更新用償却計算を実施しないことは省, 官庁, 地方ソビエトの住宅基金の損失と関係していることであるが, 今日, 住宅経営の管理改善, その収益性の向上と損失の減少にむけて大規模な運動がおこなわれているので, 住宅の更新用償却計算をしないという従来の方法を再検討せよと主張する ([4]: стр. 21., [31]: стр. 107.)。この見解に対して, マサルスキー《А.Б. Масальский》は, 住宅経営の固定フンドに対する更新用減価償却は従来通り実施する必要はなく, 住宅の減価償却費を含めない低家賃政策を採用している住宅経営の赤字は国庫の補助金で補償すればよいと主張している ([39]: стр. 47.)。

また, ルジャニツィン《В.А. Ржаницын》は, 住宅の大修繕用減価償却計算は意義がなくむしろ更新用減価償却計算を実施すべきであり, その結果住宅経営が低家賃のため赤字になっても, その赤字額を正確に算定して住宅の更

新のための減価償却を国庫で考慮すればよいと提案する ([26]: стр. 59.)。

「1963 年 規程」は、多年生樹木は養樹中の多年生樹木を除いて減価償却されると規定した(第 3 条)⁽³⁾。ところで、グセィノフ《А.М. Гусейнов》は、三種類のりんごの樹を実態分析して、樹に実がなる時期に高い償却率を実がなくなるとなる時期に低い償却率を、樹木の品種別に償却率をそれぞれ設定すべきであると提案し、多年生樹木の償却率を改善することを主張する ([45]: стр. 12-13.)。

以上が償却率の設定に関する問題についての論者たちの主要な見解である⁽⁴⁾。

(1)(2)(3) 拙稿「ソビエトにおける減価償却の規程と会計処理について」(本誌第 59 巻第 3・4 号)参照。

(4) なお、技術進歩の影響をもっとも受けやすい電子計算機の更新用償却率はその物理的磨滅のみならず道徳的磨滅をも考慮して現行より高く設定すべきであると、実態分析の結果をシレツカヤ《О. Силецкая》は発表している ([41]: стр. 53-54.)。

なおまた、「1975 年償却率」が設定されたのち、新しい「ソ連邦国民経済の減価償却控除率一覧表」に規定されていない機械装置の償却額はどのようにして計算するのかの一読者の質問に対して、「経済新聞」は、「1975 年規程」第 19 条に従って類似の固定フォンドの償却率を適用すること、その適用ができない新型の固定フォンドの場合には適切な償却率を作成しソ連邦 Gosplan が認可する、と回答している ([49] 参照)。

(V) 大修繕の問題

ソビエトでは、設定された所与の大修繕用償却率に固定フォンドの取得価額(再評価後は再調達価額)を乗じた額を大修繕用基金として積立て、この基金によって減価償却規程で列举されている固定フォンドの大修繕を実施する⁽¹⁾。

大修繕についての今回の論議過程では、大修繕と経常修繕とを統一して、経常修繕費の会計処理と同様に、大修繕費を生産物またはサービスの原価に直接関係づけるべきであるか否かに関する問題が主要な争点の一つとなった。以下はこの問題についての若干の論者の見解である。

まず、ブダーベイ《В. Будавей》は、およそ大修繕と経常修繕とは明確な区分がないので、両者を統一して大修繕費を生産物またはサービスの原価に関係づけよと主張する ([2]: стр. 91.)。しかし、すべての修繕費を経常支出に直接

関係づけるには、計画予定修繕制度の確立、大修繕費の標準化が完璧であり、大修繕費を企業活動の年度別に均等に配分されることが前提とならなければならないという ([5]: стр. 17-18.)⁽²⁾。フメレフスキー《Н. Хмелевский》は、未利用の大修繕用基金は大修繕の目的にではなく、投資財源としてしばしば利用されており、このことは「新経済制度」のもとでは基金に対する管理を複雑にし、大修繕の価値と投資額を歪曲すると考える。このため、一部の省で実験的にすでに実施されている経常修繕費の会計処理と同様に、大修繕費を直接に補償することは合理的であると主張する。そこで、漁船のような特種な資産をもつ漁業の場合は従来通り大修繕用償却率を設定して大修繕用減価償却控除で大修繕費を間接に補償する方法を維持しても、多くの場合は大修繕と経常修繕とを統一し既存の大修繕の中央集中的基準と間接的補償方法とを放棄することは合理的であり、それは更新用償却率を正確に決定するためにもよいと提案する ([7]: стр. 19-20.)。ソボレフ《М. Соболев》は、修繕費を二つの源泉つまり生産費によってまたは減価償却控除によって補償することは企業のホズラスチョートの原則を歪曲させるという。例えば、大修繕用減価償却基金が不足している場合には修繕費を生産物原価に関連づけ、反対にその基金が過剰である場合には生産物原価による修繕費の補償を小さくさせる。そこで、大修繕を含めてすべての修繕費を一つの源泉である生産費によって補償すべきであると主張する ([8]: стр. 82.)⁽³⁾。

以上の諸見解に対して、ザアバリイシン《М. Завалищин》とシオル《А. Шор》は次のように反論する。大修繕費を減価償却控除率に考慮せずにその費用を生産費に直接関係づけることを提案する理由は、大修繕と経常修繕との間には明瞭な区分はないし、一つの源泉で修繕費を補償することは修繕業務を改善しその費用を低下させるからであるとしている。しかし、この提案は受け入れることはできない。理由は大修繕費と経常修繕費とはその性格においても修繕実施の周期性においても全く異なるからである。機械と設備の大修繕は、機械・設備の完全な分解、磨損した部品と組部品の取替えあるいは再生を1年以上の間隔で定期的に実施し、経常修繕は、機械・設備の部分的な分解、磨損した若干

の部品の取替えを1年以内の間隔で操業の中止なしに実施する。現に「計画予定修繕に関する規程」《ППР》によって大修繕と経常修繕とは明確な区分がなされていると反論する。しかも、大修繕に必要な資金を生産費で前以って計画することは困難であるばかりか、もし大修繕の範疇をなくして資金の予備なしに大修繕費を生産費に算入すれば、生産費は一時期に飛躍的に増大し利潤計画を複雑にする。そのうえ、大修繕費を生産物原価に直接関係づけると、原価を引き下げ利潤の増大を追求している企業では、大修繕費用を理由なく削減して固定フォンドの早期の磨滅をともしれば促進させてしまうと主張する([4]:стр. 20-21.)。マサルスキー《А.Б. Масальский》も、大修繕と経常修繕とを統一し、大修繕費を生産物とサービスの原価に直接関係づける見解に対して次の四つの理由から賛成できないと主張する。一つは、経常修繕と異なって、大修繕はその規模と金額は大きいし機械と設備の完全な分解、磨損した部品と組部品の取替えを実施するのであって、大修繕と経常修繕との間には重要な差異が存在すること、二つは、大修繕は原則として数年に一回、定期的に大きな費用を使って実施するので、経常修繕と異なって、大修繕費を前以って準備し、数年間にわたって均等に配分する必要があること、三つは、大修繕費を生産物あるいはサービスの原価に直接関係づけることは、大修繕資金を理由なく節約して固定フォンドの磨滅を早めることになること、四つは、経常修繕と大修繕とを統一することは、生産物とサービスの原価水準を変化させ、生産費あるいはサービスの費用の計画を極端に困難にさせること、の理由を指摘している。そして、マルクスは「修繕は……平常の修繕と根本的な修繕とに区別される」⁽⁴⁾とし、さらに「本来の修繕と補填とのあいだの境界、維持費と更新費とのあいだの境界は、多かれ少なかれ流動的である……論争が絶えないのである」⁽⁵⁾というが、この論争はこれまでのソビエト会計の経験によってすでに解決されていると主張する([39]:стр. 44.)。また、クルグリャク《Б.С. Кругляк》も、次の三つの理由から賛成できないと主張する。一つは、大修繕費は労働手段の更新を目的とした投資の一部分であり、経常修繕は固定資産の維持費であり、このことは投資と経営活動における財源の区分を要求するホズラスチョートの原則と一致して

いること、二つは、1年以上の長期にわたって固定フォンドの磨滅と関係する大修繕費は多年にわたって生産物の原価に均等に関連づけられねばならないが、もしこれまでの方法を放棄すれば、大修繕の実施年度には大修繕の大きな費用が生産物原価に算入され別の年度には全く算入されなくなり、生産物原価をいちじるしく変動させることになること、三つは、大修繕費は拡大再生産のための固定フォンドへの投資の一種とし考えねばならないこと、を指摘して、大修繕と経常修繕とを統一しすべての修繕費を生産物原価に直接関連づけることに反対している ([34]: стр. 36.)。

なお、ミリヤエフ《В.А. Миляев》は、大修繕費を費用に直接関係づける方法を採用する場合には、1964年から東ドイツで1966年からハンガリーですでに実施されている類似の方法を十分に研究することが必要であると提案している ([35]: стр. 27.)。

以上が大修繕の問題についての論者たちの主要な見解である。

- (1) この点については、「1963年規程」の第11条、第12条、第13条に規定されている(拙稿「ソビエトにおける減価償却の規程と会計処理について」本誌第59巻第3・4号参照)。
- (2) プダーベイ《В.Ю. Будаев》の書物を論評しているセンチャゴフ《В. Сенчагов》も将来においてはプダーベイの提案に移ることに賛成している ([14]: стр. 87.)。
- (3) しかし、同じホズラスチョートの原則の強化の立場にたつビフリヤエフ《А. Вихляев》は、ソボレフ《М. Соболев》のこの見解は「大修繕用控除はその経済的性質において減価償却でない」 ([8]: стр. 81.) ということを基礎にしているが、大修繕用財源を正しく管理運営すればホズラスチョートの原則は順守されるとして、ソボレフの見解に反対している ([15]: стр. 60.)。
- (4) マルクス「資本論」第2巻 邦訳大月書店版 216頁。
- (5) 前掲書 217頁。

(VI) 未償却の問題

「1963年規程」(第19条)では、未償却固定フォンドの除却損⁽¹⁾は、住宅の場合と新技術の導入計画に応じた設備の取替えの場合とを除いて、企業と組織の経済活動の結果(損益)に関連づけるように規定された⁽²⁾。

今回の論議過程では、未償却固定フォンドの除却損の処理をめぐって次のような諸見解が表明された。

まず、ブダーベイ《В. Будавей》は、企業のホズラスチョートの原則を強化させるためにも、除却損を定款基金の減少に関係づけていた従来の方法よりも損益に関係づける現行の方法がよいとしながらも、現行の方法はともすれば企業利潤の減少を恐れて旧技術の適時な取替えに対してブレーキをかけることになるので、予定した修繕の欠如、規程に違反した技術の運営等によって生じた除却損のみを現行の方法で処理すべきであると提案し、未償却の損失を利潤に関係づける会計実践に制限をくわえることを主張する〔(2): стр. 112., (5): стр. 21.〕⁽³⁾。

また、ミリヤエフ《В. Милев》は、まず規定された耐用期間前に労働手段が除却されることによっておきる未償却の原因を二つに分類する。一つは、生産条件、固定フォンドの利用条件、企業活動の条件に関係ある原因、例えば、(1)設備に対する保全の悪さ、質の低い修繕活動、(2)利用に際して集約的な操業度にたえられないほど、設備それ自体が品質の劣った設備として機械製作で生産されたこと、(3)設備を計画外に取替えること等の原因であり、二つは、生産条件、固定フォンドの利用条件、企業活動の条件に関係のない原因、例えば、(1)償却率の誤った設定、(2)道徳的磨滅の影響、(3)天災等の原因である〔(16): стр. 25-26.〕。そして次に、第一の原因によって生じた未償却の損失は企業の利潤を減少させることによって、第二の原因によって生じた未償却の損失は定款基金の減少によって、それぞれ処理すべきであると提案する〔(16): стр. 29.〕⁽⁴⁾。

さらに、イバノフ《В.В. Иванов》は、次のような除却損の処理の五つの方法を提案している。(1)国家の計画に従って技術的装備と固定フォンドの除却がおこなわれる石炭企業の場合には、当該企業は規程に従って設備を運営しその除却損の形成には責任がないために、除却損は企業の定款基金の減少によって処理する。(2)固定フォンドの期限前の除却が企業、個々の職場、生産の再建によっておきた場合には、その際発生した損失は企業の定款基金の減少によって処理する。なぜならば、この除却損は道徳的磨滅と関係し、将来、社会的労働生産性の向上によって補償されるから。(3)収益性の向上、生産の増大、経

済的刺激基金の蓄積等を目的として企業が主体的・自主的に陳腐化した技術を除却する場合には、その際発生した損失は「新経済制度」のもとで設定された「生産発展基金」の資金によって補償する。(4)技術運営規程の違反、悪質で不適時な修繕、不十分な保全等のために固定フォンドの期限前の除却を必要とする場合には、除却損は企業の経済活動の結果に関係づける。なぜならば、この損失は固定フォンドの利用と保全に対する企業の非経営的態度のため発生したから。(5)労働手段の実際の利用程度を無視して所与の更新用償却率を無条件に採用しなければならない現在の減価償却制度のもとでは、ヨリ集約的に利用して物理的に完全に磨損した固定フォンドの期限前の除却にも未償却の損失が生ずる。しかし、この場合の損失は企業の定款基金の減少によって処理する。なぜならば、この損失は企業の責任ではなく減価償却制度の欠点によって生じたものであるから ([47]: стр. 28-29.)。

こうして、以上の諸見解は固定フォンドの除却損をその発生原因別に異なる処理をすべきであると提案しているのである。

ザアバリイシン《М. Завалищин》とシオル《А. Шор》は、固定フォンドの未償却による損失を発生させる主要な原因は低い更新用償却率を設定することにあるとし、このために、「1963年規程」では除却損の処理方法を変更するとともに、「1963年償却率」では高い更新用償却率を設定したのでであると指摘する ([4]: стр. 16-17.)。とくに、ザアバリイシンは、未償却が生ずる原因は低い償却率の設定と固定フォンドの利用の不十分さによる結果であるとし、更新用償却率を正確に設定すれば、固定フォンドの実際の耐用期間と規定された標準の耐用期間との不一致もなく、未償却の損失もなくなるが、この損失を完全になくすには固定フォンドの利用を改善することであると考え。そして、除却損を企業の財務結果に関係づけることは固定フォンドの利用改善を刺激することに役立つので、この除却損の処理方法を主張する。しかもその際、現実には除却損の発生原因を明確に分類することは不可能であるので、企業の責任で発生した固定フォンドの除却損のみ企業の財務結果に関係づけようとする提案には賛成しないのである ([31]: стр. 107.)。

バシロフ《А. Баширов》は、当該会計期間中の原価は特別の場合を除いて当該会計期間中に発生した費用のみを算定し、当該会計期間中に生じた過去の年度の費用は企業の損失に関係させるべきであると考え、磨損のため運営から取り除かれる固定フォンドの未償却価値はこれまでの過去の会計期間に生産された生産物原価に算入されなかった減価償却であるとし、この費用部分を企業の損失とすべきであると主張する ([24]: стр. 66.)。

マサルスキー《А.Б. Масальский》は、まず、1963年から、未償却固定フォンドの損失を企業と組織の経済活動の結果に関係づけたことにより、固定フォンドの除却額はいちじるしく低下し、企業と組織はヨリ層の利用が不利であるような固定フォンドに対しても減価償却計算をし、フォンド使用料を国庫へ納入し、除却固定フォンドの解体から得られる部品と材料の売上金を減少させていると指摘する。次に、もし仮りに除却損を企業の経済活動の結果に関係づけることを認めたとしても、ヨリ良い保全とヨリ高い質の修繕活動のために生じた除却固定フォンドの過剰償却を除いて関係づける必要があると主張する。さらに、除却固定フォンドの未償却の損失をその発生原因にもとづいて差別して処理することは、実際には発生原因を区分することができないので認められないという。そして、企業の経済活動の結果に未償却固定フォンドの除却損を関係づけることには反対し、多少ともホズラスチョートの原則を乱すことがあっても、除却損を企業の定款基金に関係づけることを強調し、未償却の損失を減少させる問題は更新用償却率を引き上げることで解決すべきであるという ([39]: стр. 46-47.)。

クルグリャク《Б.С. Кругляк》は、固定フォンドの未償却の損失は企業が全体として獲得した利潤額に反映させる必要があるとしつつも、問題は除却損の新しい処理方法を検索するのではなく固定フォンドをヨリ十分に利用して未償却をおこさせないように予防することであると主張する ([34]: стр. 37.)。

ペレベチン《И. Перепечин》は「投資の経済的効率の模範的決定方法」⁽⁵⁾(1969年)では除却固定フォンドの残存価額を拡張と再建のための投資額に含めるべきであるとしているが、この見解に反対し、投資効率に関するすべての指標は

除却固定フォンドの未償却部分を含めた投資額ではなくて、純投資額のみを基礎として計算すべきであると主張する ([38]: стр. 129.)。

チシバリン《Ю. Чичварин》は、除却損を企業の定款基金の減少によって処理していた 1963 年 前の方法よりも、企業の経済活動の結果に関係づける 1963 年後の現行方法がよいと考えながらも、除却固定資産の未償却による損失を評価する必要があると主張する。そして、その評価方法として、(1)除却時点の再調達価額によって統一資産再評価の場合と同様の手続で客体を評価し、客体の全耐用期間中に蓄積された更新用減価償却控除とその新しい再調達価額とを対比して、その差額を損失とする方法、(2)除却客体の全耐用期中に蓄積された更新用減価償却控除の実際額で評価する方法、の二つの方法を提唱している ([21]: стр. 59-60.)。

サビチェフ《П. Савичев》は、企業レベルの減価償却会計手続では、現在、除却損は「損益」勘定の借方と「定款基金」勘定の貸方へそれぞれ記帳されているが、除却損を「損益」勘定の借方と「減価償却基金」勘定の貸方へそれぞれ記帳すべきであるとしている ([18]: стр. 31-37.)⁶⁰⁾。

以上が未償却の問題についての論者たちの主要な見解である⁶¹⁾。

- (1) 除却損は、固定フォンドの取得価額から減価償却控除累積額を差し引いた未償却額と、固定資産の除却にさいして得られた部品や材料の売上金から除却費を差し引いた残額との差額である。
- (2) 拙稿「ソビエトにおける減価償却の規程と会計処理について」(本誌第 59 巻第 3・4 号)参照。なお、1963 年以前においては、除却損は企業の定款基金の減少によって処理していた。しかし、企業のホズラスチョートを強化することを主たる理由として、1963 年以後には例外を除いて、除却損は企業と組織の経済活動の結果(損益)に関係づけられるようになった。
- (3) ブダーベイ《В.Ю. Будаев》の書物を論評したセンチャゴフ《В. Сенчагов》は、除却損の処理の問題は労働手段の実際の耐用期間と規定された償却率つまり規定された標準の耐用期間との関連で解決すべき事柄であるとし、実際の耐用期間が標準の耐用期間より短期である場合には除却損は利潤に関係づけ、逆の場合には除却は利潤の損失をもたらさないので経済活動の結果に関係づける必要はないと主張している ([14]: стр. 88.)。
- (4) ミリヤエフは、固定フォンドの除却を最適にするための諸問題について実証的な調査も別の論稿でおこなっている ([44]: стр. 25-30.)。
- (5) この方法は、ソ連邦 Gosplan、ソ連邦建設事業国家委員会、ソ連邦科学アカデミー幹部会によって、1969 年 9 月 8 日に認可されたのであるが、ザングヴィル《З.Г. Зангвиль》とトル

カチェフ《А.С. Толкачев》によれば、そこで示された投資効率決定の一般原則によって現存の技術と新しい技術との効率対比がなされ、経済的に合理的な機械・設備の耐用命数とその取替えを決定することが、「1970年訓令」では規定されているという（〔10-a〕：стр. 14., 拙稿「ソビエトにおける新減価償却率について」本誌第59巻第1・2号125頁）。

- (6) この記帳手続に賛意をしている論者として、クリュキン《В. Ключкин》がいる（В. Ключкин, Совершенствовать учет основных средств. “Бухгалтерский учет” No. 3, 1972.）とチンバリン《Ю. Чичварин》は指摘している（〔21〕：стр. 59.）。
- (7) 1976年3月のソ連邦共産党第25回大会の開催を機会に、ダドノフ《А. Додонов》が党機関誌「コムニスト」誌上で、会計の機械化・自動化、原価計算の改善、経理部長の役割とともに、除却損の処理法を今日のソビエト会計学の重要な研究課題としてあげていることから、除却損の処理法は今日でも依然として重要な問題となっていることがわかる。なお、ダドノフは、国家と個々の企業の財務関係を改善する目的から、固定フォンドの除却損を個々の企業の利潤の減少によって処理する現行法に、さらに除却損を補償した利潤をも国家へ引き渡すことを追加すべきであると提案している（А. Додонов, Управление производством и учет. “Коммунист” No. 1, 1976, стр. 30.）。

(VII) 減価償却基金の形成、管理および利用

「1963年規程」は、企業と組織において計算された更新用減価償却控除を蓄積して形成される減価償却基金を国家(全社会)の管掌のもとに集中し、それを国家計画にそった基本建設の財源のために中央集中的に利用することを規定した⁽¹⁾。ただし、1965年以降に、「新経済制度」に移行した企業と組織においては、更新用減価償却控除の30～50%は自己の企業と組織に留保されることになり、工業企業ではそれは企業自身の責任でなされる非中央集中的投資の財源である「生産発展基金」へくみいれられて留保されることになった。その際同時に実施される利潤から生産発展基金への控除は、生産的固定フォンド年平均額に対して、当該年度計算収益率とその控除基準および生産物実現高対前年度比増加率とその控除基準をそれぞれ乗ずることによってその控除額を決定する。

また、「1963年規程」は、企業と組織において計算された大修繕用減価償却控除を蓄積して形成される減価償却基金を個々の企業と組織の管掌のもとにおき、固定フォンドの大修繕の財源のために利用することを規定した。ただし、「新経済制度」のもとでは、大修繕用減価償却基金は固定フォンドの大修繕のために利用される以外に固定フォンドの更新のためにも利用することができる

ようになった。なお、大修繕用減価償却控除の一部(10%)は大修繕資金が不足している他企業を援助するための予備基金をつくるために上級機関へ引き渡す⁽²⁾。

今回の論議過程では、更新用と大修繕用の二つの減価償却基金の形成、管理および利用をめぐる次のような諸見解が表明された。

ブダーベイ《В. Будавей》は、まず、生産発展基金にくみいれられる更新用減価償却控除は固定フォンドの単純な除却を補填するに十分な財源を工業企業に与えていないことを示し、生産発展基金へ控除する減価償却部分を増大させることを提案する。しかも、陳腐化した設備を多量に所有している企業では、更新用減価償却基金のすべてを個々の企業の管掌のもとにおくことを提案する。同時に、利潤から生産発展基金への控除額は、生産的固定フォンド年平均額に対してではなく、企業の利潤額に対する百分率で算定することを推薦している([2]: стр. 127.)。また、「1963年規程」(第14条)で規定されている近代化の費用を大修繕用償却で考慮する現行方法を改め、生産発展基金を増大させてその基金から近代化の費用を補償することを提案している([2]: стр. 90-91.)。次に、ブダーベイは、「新経済制度」のもとでは、企業または企業連合間への減価償却控除の再分配は、企業または企業連合の自主性を強化させるためには、銀行信用と同様に返済を義務づけるようにしなければならないと主張する([5]: стр. 21.)。

ブダーベイの書物を論評したセンチャゴフ《В. Сенчагов》は、新設備の購入の財源として大修繕用減価償却基金を利用することができるようになった「新経済制度」のもとでは、大修繕用減価償却控除を生産発展基金へくみいれることを提案している([14]: стр. 87.)。

ミリヤエフ《В.А. Милев》も、「新経済制度」のもとでは、更新用減価償却控除等から形成される生産発展基金と大修繕用減価償却控除のそれぞれの機能は、大修繕用減価償却基金の使途規制の緩和のため、きわめて接近してきたので、両者を統一することを考える。このため、とくに固定フォンドの積極的部分(機械と設備)についての大修繕用減価償却控除を生産発展基金へくみいれる

ことを提案し、この提案は固定フォンドの再生産(取替え、大修繕、近代化)にむけての資金の効率的利用のための条件となると主張する ([35]: стр. 27-28.)。

ラフレフ《А. Рахлеев》は、まず、大修繕の業務内容は現在拡大しつつありその費用も増加してきているので、大修繕用減価償却控除額と大修繕実際額との差が生じているとのべ、その差額を発生させるような大修繕業務は生産発展基金で補償することを提唱する ([19]: стр. 131.)。ついで、大修繕用減価償却基金を大修繕のためのみならず固定フォンドの更新のためにも利用できるようになった新しい条件のもとでは、財務計画において大修繕用支出と更新用支出とに大修繕用減価償却基金を明確に区分しておくことが必要であり、同時に、「1963年規程」の大修繕に関する諸項目はすでに古くなっているので、大修繕用減価償却控除額と大修繕実際額とを一致させる方向で大修繕の諸項目を再検討することが必要であると主張する ([19]: стр. 133.)。

ザアバリイシン《М. Завалишин》は次の二つの事柄を提案している。一つは、今回の償却率の改訂にあたっては、機械と設備の耐用期間の短縮つまり高い更新用償却率の設定ということになることは多分確実であり、このことは更新用減価償却控除額を増加させることになる。そこで、更新用減価償却控除額から生産発展基金への控除額を減少させる方向で生産発展基金への更新用減価償却控除額からの控除基準を再検討する必要があると主張する ([31]: стр. 108.)。二つは、大修繕用減価償却控除の一部(10%)を他企業へ無償で再配分する現行方法は、企業のホズラスチョートを強めるために廃止すべきであると提案する ([31]: стр. 109.)。

シュルマン《С.И. Шульман》は、大修繕用減価償却基金はこの基金の本来の使途目的である固定フォンドの大修繕の実施のためにのみ利用されるべきであると主張し、大修繕のかわりに設備購入のために利用する資金はそれを算定して生産発展基金にくみいれることを提案する。そして、生産過程の更新のための資金をすべて生産発展基金へ集中することはこの資金の利用を一層効率化させることになるという ([43]: стр. 50.)。

コノバエローバ《Н.П. Коновалова》は、生産発展基金の資金は除却固定フ

フォンドの価値を完全に補償するにたるものでなければならぬと考え、生産発展基金へくみいれられる減価償却額はすくなくとも固定フォンドの積極的部分(機械と設備)の除却額と一致すべきであると主張する。そして、生産発展基金への減価償却からの控除基準は、更新用償却率に対する計画年度平均除却係数との比率あるいは更新用減価償却額に対する計画年度平均除却額との比率で決定される必要があることを提案する([10-e]: стр. 93.)。

ビィリュコバ《E.T. Бирюкова》も、生産発展基金は固定フォンドの積極的部分(機械と設備)の技術的改善のために利用されるために、生産発展基金へくみいれられる減価償却控除の大きさは陳腐化のため除却する労働手段を十分に補償できるものでなければならぬと主張する。そして、生産発展基金へくみいれられる更新用減価償却控除額からの控除基準は次の公式で決定できると提案する([10-g]: стр. 124-125.)。

$$H_p = \frac{K_b \cdot Y_p}{N_p} (1 + K_3 + K_c) \quad * N_p \text{ は } I_p \text{ とも思われるが原文のまま}$$

H_p ……更新用減価償却から生産発展基金への控除基準(%)

K_b ……固定フォンドの積極的部分の除却率

Y_p ……更新用減価償却総額における固定フォンドの積極的部分の更新用減価償却の比率

N_p ……固定フォンドの積極的部分の更新用平均減価償却率(%)

K_3 ……設備の取替えと関連した建物の部分的再建のための追加支出の率

K_c ……設備の取替えと関連した構築物の部分的再建のための追加支出の率

また、更新用減価償却の総額と生産発展基金へくみ入れたその額との差額($100 - H_p$)は、中央集中的投資計画に従った固定フォンドの再生産への財源として利用されることになる。

なお、以上の諸見解と全く異なる見解をノビコフ《M. Новиков》はシンポジウムで発言している。ノビコフは、生産発展基金によって固定フォンドの拡大再生産はもとより単純再生産も維持できない以上、更新用減価償却基金を省や官庁の管轄下に移し、更新用減価償却控除の全額を国家(全社会)の管掌のもとに集中すべきであると主張している([11]: стр. 154.)。

以上が減価償却基金の形成、管理および利用についての論者たちの主要な見

解である。

- (1) 正確にいうならば、協同組合企業においては、更新用減価償却基金は大修繕用減価償却基金とともに個々の協同組合企業の管掌のもとにおかれる。
- (2) 更新用減価償却基金の管理と利用については、「1963年規程」の第46条から第50条まで、大修繕用減価償却基金の管理と利用については、同じ規程の第51条から第77条までの各条文でそれぞれ規定されている(拙稿「ソビエトにおける減価償却の規程と会計処理について」本誌第59巻第3・4号参照)。また、更新用減価償却額と利潤から生産発展基金への控除額の算定方法、生産発展基金の使途、大修繕用減価償却基金の使途規制の緩和などについては、拙稿『完全ホズラスチョート』の概念について(本誌第55巻第5号)参照。

(4) むすびにかえて

——セフ諸国における減価償却の動向——

以上、「1975年償却率」の作成と「1975年規程」の制定にむけての今回の論議過程であられた争点を、争点に直接触れることのなかったごく一部の参考資料を除きさきに掲出した多くの資料のうちから諸論者によって提起された諸見解を紹介することによって、現在のソビエト減価償却の理論と制度についての七つの主要な問題を考察してきた。もとより、これら七つの争点は、そのうちのどの一つを取り上げてみても重要な研究課題であり、したがって今後より詳細に理論的実証的に一層究明していかなければならない諸問題である。しかし、本稿ではさしあたって七つの争点にわたるソビエト減価償却の理論と制度について今回の論議過程で諸論者がどのような考えを表明したのかを指摘するにとどめた。

ところで、今回の論議過程では、同じ社会主義諸国であるセフ諸国の減価償却の動向もソビエトに紹介され、ソビエト減価償却の理論と制度の発展と改善のための貴重な討議資料として活用された。そこで最後に、ソビエトで争点となった減価償却の諸問題はセフ諸国ではどのような状況にあるのかを、セフ諸国の減価償却制度を究明したフメレフスキー《Н.Н. Хмелевский》の論文を通して考察することによって、本稿のむすびにかえたい。

セフ諸国においては、まず、ポーランドでは1962年に、東ドイツでは1964

年(追加が1966年)に、ルーマニアでは1967年に、ハンガリーでは1968年に、それぞれ固定フォンドの統一再評価実施後に、モンゴルでは1968年に統一再評価実施前に、それぞれ設定された償却率が今日存在している。また、1972年現在で、ブルガリア、チェコスロバキアでは新償却率の作成が検討中である。モンゴルでは1969年に減価償却基金の利用方法に関する新規程が制定された([10-h]: ctp. 129., ctp. 136.)。多くのセフ諸国では、新償却率の作成に際しては、1) 設備グループの技術・経済的变化の要因、2) 中期と長期の設備生産予測の要因、3) 最新の国民経済5カ年計画にみられる構造変化の要因、4) 道徳的磨滅の作用の要因、5) 設備取替えに必要な財源の確保の要因という五つの主要な要因を十分に討議して、償却率を設定している([10-h]: ctp. 131-132.)。

セフ諸国では、償却率計算のための固定フォンドの分類は拡大する傾向がみられ、例えば、チェコスロバキアでは1969年に更新用償却率と大修繕用償却率の二つの2000の率から3000の率になり、3000の率に対応した固定フォンドの分類がなされた。ルーマニアでは1500の率を導入しようとしており、ポーランドでは800の率、モンゴルでは270の率となっている([10-h]: ctp. 133.)。また、近年、固定フォンドと流動フォンドとを区分する金額基準を引き上げようとする傾向もみられ、例えば、ルーマニアでは300レイから500レイに、モンゴルでは100トウグリックから200トウグリックに、それぞれ引き上げた。さらに、モンゴルでは使役家畜を償却対象から取り除いた([10-h]: ctp. 134.)。

固定フォンドの道徳的磨滅の考慮は更新用償却率を大きく引き上げることによって解決しており、例えば、ハンガリーでは道徳的磨滅の作用を受けやすい多くの機械と設備に対して平均償却期間4~6年に照応する高い償却率を設定した([10-h]: ctp. 135.)。

セフ諸国の多くの専門家は、伝統的な定額償却法と並行して、耐用期間の初期のうちに固定フォンドの価値を償却する加速償却法を、技術進歩の加速度的のために広く利用すべきであると主張している([10-h]: ctp. 136-137.)⁽¹⁾。

ソビエトでは未解決の問題として残された規定された減価償却期間満了後に減価償却計算を中止するか継続するかの問題は、すでにハンガリー、東ドイツ

ツ、モンゴルでは中止することを法規で明記されている ([10-h]: ctp. 137.)。

さらに、大修繕に対する中央集中的規制を完全にまたは部分的に廃止し、大修繕費を生産費によって直接補填しようとする傾向が、多くのセフ諸国にみられる。例えば、東ドイツでは1964年から、ハンガリーでは1966年から、それぞれ減価償却は更新用償却計算のみ実施されている。とくに、ハンガリーでは、大修繕に対する中央集中的規制を完全に廃止し、大修繕と経常修繕とを一つの範疇に統一し、大修繕費を生産費によって直接補填することにした。また、固定フォンドの保全維持と修繕費の節約を目的として修繕費の支出基準を制定し、過去3年間で年平均修繕費が支出基準より95%以内で支出されたとすると、その節約額は企業の追加利潤として算入されることになった ([10-h]: ctp. 137-139.)。

セフ諸国においては、固定フォンドへの投資財源をこれまでの国庫支出を制限して、個々の企業における利潤、減価償却控除および銀行信用に求め、いわゆる「自己財源方式」によって投資財源を捻出しようとする方向はますます強まっている⁽²⁾。そこで、減価償却控除基金の形成、管理および利用もこの方向にそって改善されつつある。例えば、ブルガリアでは1966年から減価償却控除の全額を個々の企業の管掌のもとにおいており、モンゴルでは減価償却控除の大部分を投資のための企業の自己基金に算入している。しかも、この蓄積した基金をゴスバンクの斡旋によって他の企業へ信用として引き渡すこともでき、そのかわりに、企業は受取利子をゴスバンクは手数料をそれぞれ受取るのである。東ドイツでは最近の財務省の規程によると69年と70年の2年間に、企業とコンビナートは減価償却控除を自己の管掌下におき、その金額が投資総額の70%になったら企業連合へ控除し、90%になると国庫へ控除するようにした。そして、企業の管轄下に残った償却控除部分は投資財源と長期借入金の返済に利用され、その未利用残高を次期に繰越すことにしている ([10-h]: ctp. 140-142.)。

以上のセフ諸国における減価償却の動向から明らかなように、すでに考察したソビエトにおける今回の論議過程で論者たちによって提唱された若干の見解

は、セフ諸国ではすでに実現されていることは注目しておく必要がある。このことは、ソビエトで今日討議されている減価償却制度の諸問題はセフ諸国のそれとはかなりズレがあることを示しているので、興味あることといえよう。ともあれ、「1975年償却率」の作成と「1975年規程」の制定をめぐるソビエト減価償却の諸問題は、以上のような内容と特徴をもっているのである。

- (1) 例えば、東ドイツでは、X. Фишер, Ф. Штебе, К. Матерн, Э. Тангейзер, ハンガリーでは、Ф. Кереш, ポーランドでは Л. Тарасевич 等が、それぞれ加速償却法の採用を強調しているとフメレフスキー (Н. Н. Хмелевский) は指摘している ([10-h]: стр. 137.)。
- (2) 1960年代後半における投資財源の変化は次の表より明らかである。

	1965 年	1968 年	1969 年	1970 年
(%)				
ブルガリア				
国庫資金.....	70	43	32	25
信用.....	6	26	30	31
自己資金.....	24	31	38	44
ハンガリー				
国庫資金.....	76	49	51	53
信用.....	1	12	12	10
自己資金.....	23	39	37	37
東ドイツ				
国庫資金.....	11	(資料なし)	16	10
信用.....	25		23	27
自己資金.....	64		61	63
ポーランド				
国庫資金.....	46	30	24	18
信用.....	9	26	42	46
自己資金.....	45	44	34	36
ルーマニア				
国庫資金.....	61	(資料なし)	57	37
信用.....	2		43	7
自己資金.....	37			56
チェコスロバキア				
国庫資金.....	69	(資料なし)	12	17
信用.....	8		30	22
自己資金.....	23		58	61

(出所) Н. Митрофанова, Тенденции в финансировании и кредитовании капитальных вложений в европейских социалистических странах-членах СЭВ. "Деньги и кредит" No. 12, 1972, стр. 84.

この表から、第1に、国民経済の投資において国庫支出の比率が低下したこと、第2に、企業の自己資金(利潤、減価償却基金など)が投資において大きな比率をしめてきたこと、第3に、投資のための長期借入金(銀行信用)の比率が増大してきたこと、を知ることができる。